Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
M. BRKAN
представено на 4 февруари 2026 година [1]

Съединени дела T-685/24 и T-686/24 [Jelgratz и Buchgint] [i]

A (T-685/24)
B (T-686/24)
срещу
Hauptzollamt

(Преюдициални запитвания, отправени от Finanzgericht Berlin-Brandenburg (Финансов съд Берлин-Бранденбург, Германия)

„Преюдициално запитване — Акцизи — Директива 2008/118/ЕО — Директива (ЕС) 2020/262 — Стоки, придобити от частно лице и транспортирани от една държава членка в друга — Стоки, предназначени за собствено ползване от частното лице — Понятие — Национална практика, която изключва от това понятие стоките, придобити с цел безвъзмездното им предаване на друго лице“

Въведение

1. Преюдициалните запитвания се отнасят до тълкуването на член 32 от Директива 2008/118/ЕО на Съвета от 16 декември 2008 година относно общия режим на облагане с акциз и за отмяна на Директива 92/12/ЕИО (ОВ L 9, 2009 г., стр. 12) и на член 32 от Директива (ЕС) 2020/262 на Съвета от 19 декември 2019 година за определяне на общия режим на облагане с акциз (ОВ L 58, 2020 г., стр. 4).

2. Запитванията са отправени в рамките на два спора съответно между A и B, от една страна, и Hauptzollamt Frankfurt (Oder) (Главна митническа служба Франкфурт на Одер, Германия, наричана по-нататък „данъчната администрация“) относно плащането на акциз върху тютюна, по-специално цигари и други тютюневи изделия, които тези лица са транспортирали от Полша до Германия. Този акциз, въведен с Tabaksteuergesetz (Закон за акциза върху тютюневите изделия), се прилага във втората държава членка, по-специално върху тютюневите изделия.

[1] Език на оригиналния текст: френски.

[i] Имената на настоящите дела са измислени. Те не съвпадат с истинското име на никоя от страните в производството.

Правна уредба

Правото на Съюза

3. Релевантни по настоящото дело са по-специално членове 32 и 33 от Директиви 2008/118 и 2020/262.

Националното право

4. Съгласно член 39, параграф 2 от Tabaksteuerverordnung (Наредба за акциза върху тютюневите изделия, наричана по-нататък „TabStV“), в редакцията му, приложима от 1 юли 2021 г. до 28 октомври 2022 г., както и от 29 октомври 2022 г. нататък:

„Предаването на тютюневи изделия, дори и безвъзмездно, не се счита за собствено ползване по смисъла на член 22 от [Закона за акциза върху тютюневите изделия], независимо от транспортираното количество“.

Споровете в главните производства и преюдициалните въпроси

Дело T-685/24

5. На 6 август 2022 г., при пристигането с личния си автомобил от Полша в Германия, A е проверен от митническите органи. Тези органи установяват, че той пренася 800 цигари с полски бандерол. A посочва, че пренася цигарите за свой познат и че самият той не е пушач. С акт за установяване на данъчно задължение митническите органи определят акциз върху тютюневите изделия в размер на 144,17 евро и изземат цигарите, които според A са на стойност 135,83 евро.

6. В жалбата, подадена пред запитващата юрисдикция срещу този акт за установяване на данъчно задължение, A твърди по-специално, че е закупил изземаните цигари за баща си, който живее в Германия, и че следователно трябва се счита, че ги е закупил „лични нужди“. В отговор на този довод данъчната администрация поддържа, че съгласно член 39 от TabStV процесните цигари са внесени в Германия за търговски цели, защото не са предназначени за пушене от A. Ето защо тези цигари не били освободени от акциз.

7. При тези обстоятелства Finanzgericht Berlin-Brandenburg (Финансов съд Берлин-Бранденбург, Германия) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Трябва ли член 32 от [Директива 2008/118] да се тълкува в смисъл, че не допуска национално тълкуване, съгласно което, независимо от транспортираното количество, не е налице „собствено ползване“ при придобиването на тютюневи изделия с цел предаване на друго лице дори и предаването да е безвъзмездно?

2) При утвърдителен отговор на първия въпрос:

Трябва ли член 32 [от Директива 2008/118] да се тълкува в смисъл, че като се вземат предвид останалите критерии, по-специално критерият за количество, понятието за „собствено ползване“ включва подаръци за близки роднини, но не и подаръци за други лица?“.

Дело T-686/24

8. На 27 април 2023 г. на германската граница митническите органи извършват проверка на B, идващ от Полша. При проверката B заявява, че пренася два стека цигари и един стек нагреваем тютюн (Heets) с полски бандерол. По-конкретно B заявява, че двата стека цигари са за негова лична употреба, а нагреваемият тютюн е предназначен за дъщеря му. Данъчните органи изземат стека с нагреваем тютюн (Heets) и определят акциз върху тютюневите изделия в размер на 28,63 евро, дължим от B.

9. В производството пред запитващата юрисдикция B оспорва приетите срещу него мерки. Според данъчния орган няма основание за освобождаване на цигарите от акциз. По-конкретно, тъй като B е възнамерявал да подари стека Heets на дъщеря си, съгласно член 39 от TabStV не можело да се счита, че B го е внесъл в Германия за „собствено ползване“.

10. При тези обстоятелства Finanzgericht Berlin-Brandenburg (Финансов съд Берлин-Бранденбург) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Трябва ли член 32 от [Директива 2020/262] да се тълкува в смисъл, че не допуска национално тълкуване, съгласно което, независимо от транспортираното количество, не е налице „собствено ползване“ при придобиването на тютюневи изделия с цел предаване на друго лице дори и предаването да е безвъзмездно?

2) При утвърдителен отговор на първия въпрос:

Трябва ли член 32 [от Директива 2020/262] да се тълкува в смисъл, че като се вземат предвид останалите критерии, по-специално критерият за количество, понятието за „собствено ползване“ включва подаръци за близки роднини, но не и подаръци за други лица?“.

11. В производството пред Общия съд становища представят германското и шведското правителство, както и Европейската комисия.

Анализ

По първия въпрос

12. С първия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 32 от Директива 2008/118 и член 32 от Директива 2020/262 допускат национална правна уредба, съгласно която понятието „собствено ползване“ не обхваща придобиването

на изделия от обработен тютюн от частно лице в една държава членка с цел да ги предаде безвъзмездно на трето лице в друга държава членка, независимо от количеството на посочените изделия, предназначени да бъдат предадени.

Предварителни съображения

13. За тълкуването на член 32 от Директиви 2008/118 и 2020/262, необходимо за отговора на първия въпрос, се налагат няколко предварителни съображения.

14. На първо място, с оглед на изложеното в актовете за преюдициално запитване, във времеви план Директива 2008/118 е приложима към обстоятелствата по дело T-685/24, фактите по което са настъпили през август 2022 г.[2]. От своя страна Директива 2020/262 е приложима към обстоятелствата по дело T-686/24, фактите по което са настъпили през април 2023 г.[3]. Макар текстът на член 32 от Директива 2020/262 да не е точно същият, той по същество съответства на член 32 от Директива 2008/118[4]. По същия начин разпоредбите на двете директиви, които са полезни за тълкуването на понятието „собствено ползване“, както и целите, преследвани с тези директиви, по същество са сходни. Ето защо двете дела могат да бъдат разгледани заедно.

15. На второ място, главните производства се отнасят до изделия от обработен тютюн[5], които са „акцизни стоки“ съгласно член 1, параграф 1, буква в) от Директиви 2008/118 и 2020/262[6]. В настоящия случай тютюневи изделия, освободени за потребление в една държава членка, са придобити в тази държава членка и се движат към територията на друга държава членка. Оттук следва, че фактите в главните производства попадат в обхвата на разпоредбите на глава V от Директива 2008/118, озаглавена „Движение и облагане на акцизни стоки след освобождаване за потребление“, и на глава V от Директива 2020/262 със същото заглавие. Във всяка от директивите тази глава предвижда три различни режима, а именно режимът, отнасящ се до *придобиване от частно лице*, режимът, приложим за *стоки, които се доставят или държат за търговски цели*, и режимът на *дистанционни продажби*.

16. Съгласно режима на *придобиване от частно лице* акцизът се заплаща в държавата членка, в която са придобити акцизните стоки. За да се приложи този режим, член 32, параграф 1 от Директиви 2008/118 и 2020/262 изисква да са изпълнени три условия. Първо, акцизните стоки трябва да са придобити от частно лице, второ, тези стоки трябва да са транспортирани от една държава членка до друга от същото частно лице, и трето, посочените стоки трябва да са придобити за „собствено ползване“ от посоченото частно лице. Съгласно съдебната практика тези три условия, залегнали още в член 8 от Директива

[2] Съгласно член 47 от Директива 2008/118 последната отменя Директива 92/12/ЕИО, считано от 1 април 2010 г.

[3] Съгласно член 56 от Директива 2020/262 последната отменя Директива 2008/118, считано от 13 февруари 2023 г.

[4] По-конкретно има две незначителни разлики между член 32 от Директива 2008/118 и член 32 от Директива 2020/262. Изразът „от него“ в Директивата от 2008 г. е заменен с израза „от това частно лице“ в Директивата от 2020 г. Освен това в текста на френски език е налице промяна в постройката на изречението на параграф 3 от посочения член 32.

[5] В настоящото заключение, когато се използва изразът „тютюневи изделия“, той трябва да се разбира като „изделия от преработен тютюн“ по смисъла на член 2 от Директива 2011/64/ЕС на Съвета от 21 юни 2011 година относно структурата и ставките на акциза върху обработен тютюн (ОВ L 176, 2011 г., стр. 24).

[6] Процесните изделия по дело T-686/24 са „нагреваем тютюн“. В делото, по което е постановено решение f6 Cigarettenfabrik, Съдът приема, че освен ако запитващата юрисдикция не установи друго при проверките, които трябва да извърши, такива тютюневи изделия попадат в обхвата на Директива 2008/118 като „тютюн за пушене“ по смисъла на член 5 от Директива 2011/64 (решение от 14 март 2024 г., f6 Cigarettenfabrik (C-336/22, EU:C:2024:226, т. 29—34).

92/12/ЕИО[7], имат за цел да се позволи установяването на изцяло личния характер на притежаването на акцизните стоки, придобити в една държава и впоследствие транспортирани в друга[8].

17. В случая запитващата юрисдикция констатира, че първите две условия безспорно са изпълнени. Следователно остава да се провери дали третото условие, свързано с осигуряването на „собствено ползване“ от придобилото акцизни стоки частно лице, също би могло да е изпълнено. Тази квалификация на стоки, придобити за „собствено ползване“, е от първостепенно значение, доколкото стоки, придобити от частно лице за ползване, различно от собственото, попадат в обхвата на режима на *държане за търговски цели*, предвиден в Директива 2008/118 или този на *доставка за търговски цели*, предвиден в Директива 2020/262[9]. Съгласно член 33, параграф 1, първа алинея от Директиви 2008/118 и 2020/262 обаче акцизните стоки, обхванати от режима на *държане или доставка за търговски цели*, подлежат на облагане с акциз в държавата членка на получаване, когато се държат или доставят за търговски цели.

18. На трето място, при тълкуването в делото, по което е постановено решение Joustra, на разпоредбите относно режима на *придобиване от частно лице* Съдът е приел, че условието, свързано със „собственото ползване“ от частното лице, изисква „стоките да бъдат предназначени за задоволяване на личните нужди на частното лице, което ги е придобило, и поради това изключва стоки, придобити от частно лице за задоволяване на нуждите на други частни лица“[10]. Важно е да се подчертае, че това тълкуване е направено по фактическа обстановка, при която частно лице, придобило в държава членка много голямо количество акцизни стоки (а именно вино)[11] за лични нужди и за нуждите на трети лица, като частта, която не е била предназначена за лични нужди, му е била платена от посочените трети лица.

19. Тези фактически обстоятелства по дело Joustra се различават значително от делата в главните производства, характеризиращи се с придобивания, извършени от частно лице с цел безвъзмездно предаване на трети лица — членове на семейството на купувача, при които количествата тютюневи изделия, които се движат от една държава членка към друга, не надхвърлят примерните равнища, предвидени в член 32, параграф 3, буква а) от Директиви 2008/118 и 2020/262. Така с първия си въпрос запитващата юрисдикция иска да се установи дали тълкуването на понятието „собствено ползване“, възприето от Съда по дело Joustra, трябва да се приложи и в делата, поставени за разглеждане пред нея.

[7] Съдът приема, че членове 32—34 от Директива 2008/118 не внасят съществени изменения в членове 7—9 от Директива 92/12/ЕИО на Съвета от 25 февруари 1992 година относно общия режим за продукти, подлежащи на облагане с акциз, и държането, движението и мониторинга на такива продукти (ОВ L 76, 1992 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 129), а възпроизвеждат съдържанието на тези членове, като ги поясняват (вж. в този смисъл решение от 18 юли 2013 г., Metro Cash & Carry Danmark (C-315/12, EU:C:2013:503, т. 42), така че съдебната практика по Директива 92/12 е приложима и спрямо Директива 2008/118 (решение от 9 юни 2022 г., ИМПИРИЪЛ ТАБАКО БЪЛГАРИЯ (C-55/21, EU:C:2022:459, т. 37).

[8] Решения от 2 април 1998 г., EMU Tabac и др. (C-296/95, EU:C:1998:152, т. 26), и от 23 ноември 2006 г., Joustra (C-5/05, EU:C:2006:733, т. 33).

[9] Относно връзката между режима на *придобиване от частно лице* и режима на *държане или доставка за търговски цели*, вж. точка 32 от настоящото заключение.

[10] Решение от 23 ноември 2006 г., Joustra (C-5/05, EU:C:2006:733, т. 35).

[11] Общото количество вино, придобито от частното лице по дело Joustra, значително е надвишавало примерните равнища, залегнали в член 9, параграф 2, втора алинея от Директива 92/12.

20. За да се отговори на този въпрос на запитващата юрисдикция, най-напред следва да се определи дали понятието „собствено ползване“ по смисъла на член 32, параграф 1 от Директиви 2008/118 и 2020/262 представлява самостоятелно понятие на правото на Съюза, което трябва да се тълкува еднакво във всички държави членки.

Понятието „собствено ползване“: самостоятелно понятие на правото на Съюза

21. В делото, по което е постановено решение EMU Tabac, Съдът приема, че в текста на член 8 от Директива 92/12 няма никакво изрично позоваване на националната правна уредба [12]. Ето защо съдържащите се в тази разпоредба понятия, а именно „частни лица“, „собствено ползване“ и „превозвани от тях“, са самостоятелни понятия на правото на Съюза, които при липсата на изрично препращане към правото на държавите членки с оглед на определяне на техния смисъл и обхват трябва по принцип да получат самостоятелно и еднакво тълкуване навсякъде в Съюза [13].

22. Следва да се отбележи, че текстът на член 32, параграф 1 от Директиви 2008/118 и 2020/262 по същество е сходен с този на член 8 от Директива 92/12. Вярно е, че в Директиви 2008/118 и 2020/262 законодателят е добавил втори параграф към член 32, какъвто липсва в член 8 от Директива 92/12. Съгласно член 32, параграф 2 от Директиви 2008/118 и 2020/262, *за да определят* дали акцизните стоки по параграф 1 са предназначени *за собствено ползване от частно лице*, държавите членки трябва да вземат предвид най-малко посоченото в член 32, параграф 2, букви а)—д) от Директиви 2008/118 и 2020/262. Добавянето на този параграф 2 обаче не може да се счита за изрично препращане към националното право, което да попречи на Общия съд да даде на понятията в член 32, параграф 1 от Директиви 2008/118 и 2020/262 самостоятелно и еднакво определение от гледна точка на правото на Съюза. Всъщност в член 32, параграф 2 от тези директиви не се посочва, че понятието „собствено ползване“ се определя в съответствие с националното законодателство на държавите членки. Тази разпоредба установява само неизчерпателен списък на критерии, които държавите членки трябва да вземат предвид, за да може да се прецени дали придобиването на акцизни стоки попада в обхвата на понятието „собствено ползване“, което е самостоятелно понятие на правото на Съюза.

23. Несъмнено, за да определят дали акцизна стока е предназначена за собствено ползване от частно лице, държавите членки имат известна свобода на преценка при прилагането на критерия за количеството акцизни стоки по член 32, параграф 2, буква д) от Директиви 2008/118 и 2020/262. Всъщност член 32, параграф 3 предвижда, че при прилагането на този количествен критерий държавите членки могат да определят примерни равнища, но само за целите на доказването, с уточнението, че за тютюна посочените равнища *не могат да бъдат по-ниски* от 800 броя цигари и 1,0 kg тютюн за пушене. От тази разрешена с Директиви 2008/118 и 2020/262 гъвкавост следва, че квалификацията на придобиване за собствено ползване от частно лице може да се различава в отделните държавите членки.

24. Като се има предвид обаче, че в член 32, параграф 1 от Директиви 2008/118 и 2020/262 няма изрично препращане към правото на държавите членки с оглед на определянето на неговия смисъл и обхват, тълкуването на понятието „собствено ползване“ само по себе си не може да се различава в отделните държави членки. Например, ако държавите членки

[12] Решение от 2 април 1998 г., EMU Tabac и др. (C-296/95, EU:C:1998:152, т. 30).

[13] Вж. в този смисъл решение от 7 август 2018 г., Bichat и др. (C-61/17, C-62/17 и C-72/17, EU:C:2018:653, т. 29 и цитираната съдебна практика).

имат свобода на преценка, за да определят дали придобиването на акцизни стоки от частно лице в една държава членка с цел да ги предаде безвъзмездно на трети лица в друга държава членка представлява придобиване от частно лице за „собствено ползване“, би съществувал риск от различно прилагане на това понятие, което може да засегне изискването за еднакво прилагане на правото на Съюза.

По тълкуването на понятието „собствено ползване“

25. Съгласно постоянната съдебна практика при тълкуването на разпоредба от правото на Съюза следва да се вземат предвид не само нейният текст и целите ѝ, но също и нейният контекст, както и всички разпоредби на правото на Съюза, като генезисът на такава разпоредба също може да разкрие обстоятелства, които са релевантни за тълкуването ѝ [14].

– *Граматическо тълкуване*

26. В текста на някои езици на член 32, параграф 1 от Директиви 2008/118 и 2020/262, сред които английски („own use“), италиански („uso personale“), испански („uso propio“), португалски („uso pessoal“), словенски („lastno uporabo“) и хърватски („vlastitu uporabu“), са използвани изрази в смисъл, че акцизните стоки трябва да се използват лично от частното лице, което ги придобива.

27. В текстовете на други езици са използвани изрази в смисъл, че не е изключена възможността акцизните стоки да се използват от лице, различно от частното лице, което ги е придобило. Такъв по-специално е случаят с текстовете на френски („besoins propres“), немски („Eigenbedarf“) и нидерландски език („eigen behoeften“). Всъщност би могло да се приеме, че тези изрази в известна степен допускат, че понятието „собствено ползване“ би могло да включва някои придобивания на стоки с оглед на безвъзмездното им предаване на трето лице.

28. Следователно текстът на член 32, параграф 1 от Директиви 2008/118 и 2020/262 не позволява да се определи недвусмислено дали понятието „собствено ползване“ изисква тютюневите изделия задължително да се използват от частното лице, което ги е придобило в друга държава членка.

– *Контекстуално тълкуване*

29. Следва да се провери дали контекстът, в който се вписва понятието „собствено ползване“, може да даде насоки, за да се установи дали това понятие трябва да се тълкува в смисъл, че обхваща тютюневите изделия, придобити от частно лице с цел безвъзмездното им предаване на трето лице.

30. Когато стоки, вече освободени за потребление в една държава членка, се движат към друга държава членка, глава V от Директиви 2008/118 и 2020/262 предвижда три отделни режима. Това са режимът, приложим към *придобиването от частно лице*, предвиден в член 32 от Директиви 2008/118 и 2020/262, режимът на *държане или доставка за търговски*

[14] Решения от 10 декември 2018 г., Wightman и др. (C-621/18, EU:C:2018:999, т. 47), и от 11 ноември 2025 г., Дания/Парламент и Съвет (Адекватни минимални работни заплати) (C-19/23, EU:C:2025:865, т. 106).

цели, предвиден в членове 33 и 34 от Директива 2008/118 и в членове 32—43 от Директива 2020/262, и режимът на *дистанционна продажба*, предвиден в член 36 от Директива 2008/118 и в член 44 от Директива 2020/262.

31. От една страна, режимът на *държане или доставка за търговски цели* не се прилага, когато акцизните стоки попадат в обхвата на режима на *дистанционна продажба*.

32. От друга страна, досежно връзката между режима на *придобиване от частно лице* и режима на *държане за търговски цели*, предвидена в Директива 92/12, в заключението си по дело Joustra генерален адвокат Jacobs посочва, че „стоките, придобити от частни лица за собствено ползване и стоките, които се държат за търговски цели, представляват взаимно изключващи се категории“ [15]. По същия начин в делото, по което е постановено решение Metro Cash & Carry Danmark, Съдът припомня, че „стоките, които не са предназначени за лични нужди, задължително трябва да се разглеждат като стоки, които се държат с търговска цел“ [16]. Това отношение на взаимно изключване между режима на *придобиване от частно лице* и режима на *държане или доставка за търговски цели* също произтича от развитието на правната уредба. Всъщност съгласно член 33, параграф 1, втора алинея от Директива 2008/118 и член 33, параграф 2 от Директива 2020/262 режимът на *държане или доставка за търговски цели* не се прилага, когато акцизните стоки са обхванати от *режима за придобиване от частно лице*, предвиден в член 32, параграф 1 от посочените директиви. Следователно, когато частно лице придобие стоки в дадена държава членка, всички стоки, които не са придобити за „собствено ползване“, попадат в обхвата на режима на *държане или доставка за търговски цели*. Обстоятелството, че в заглавието на последния режим се споменават *търговски цели*, не означава, че безвъзмездното предаване от физическо лице на акцизни стоки на трето лице би било автоматично изключено от режима на *държане или доставка за търговски цели*. Всъщност режимът на *държане или доставка за търговски цели* не би бил приложим само ако се приеме, че такова безвъзмездно предаване на трето лице е за целите на „собственото ползване“ от купувача.

33. В тази насока, за да се определи в рамките на контекстуалното тълкуване дали понятието „собствено ползване“ включва придобиванията от частно лице на акцизни стоки, предназначени за безвъзмездно предаване на трето лице, се оказва, че анализът на критериите, залегнали в член 32, параграф 2 от Директиви 2008/112 и 2020/262, не позволява да се направи еднозначен извод за обхвата на това понятие. Всъщност сред тези критерии, които държавите членки трябва да използват, за да установят дали акцизните стоки са предназначени за „собствено ползване“ от частно лице, предвидените в член 32, параграф 2, букви а)—г), поради общия им и неуточнен характер, не позволяват да се определи със сигурност дали безвъзмездното предаване от частно лице на такива стоки на трето лице попада в обхвата на това понятие. По същия начин, що се отнася до примерните равнища, посочени в член 32, параграф 3 от тези директиви [17], нито едно обстоятелство не дава основание да се установи, че тези равнища, които впрочем са сравнително високи, са били определени, като се има предвид строго личната употреба на тези стоки от купувача, или това са равнища, над които има риск купувачът да предаде възмездно тези стоки на трето лице.

[15] Заключение на генерален адвокат Jacobs по дело Joustra (C-5/05, EU:C:2005:737, т. 62).

[16] Решение от 18 юли 2013 г., Metro Cash & Carry Danmark (C-315/12, EU:C:2013:503, т. 45).

[17] Примерните равнища по член 32, параграф 3 от Директиви 2008/118 и 2020/262 се отнасят до прилагането на критерия за количеството акцизни стоки, предвиден в член 32, параграф 2, буква д). Това са равнища, над които държавите членки могат да предполагат, до доказване на противното, че придобитата от частното лице стока не е предназначена за негово „собствено ползване“.

34. Тъй като контекстуалното тълкуване не е убедително, ще разгледам генезиса и развитието на режима на *придобиване от частно лице*.

– *Генезис и развитие на режима на придобиване от частно лице*

35. Като начало следва да се отбележи, че в своето предложение, довело до приемането на Директива 92/12, Комисията не е предвидила въвеждането на режима на *придобиване от частно лице*[18]. Всъщност поради липсата на ефективна хармонизация на акцизните ставки държавите членки са поискали този режим да бъде включен в член 8 от тази директива, за да може движението на акцизните стоки да бъде обусловено от спазването на трите условия, посочени в точка 16 от настоящото заключение[19].

36. От подготвителните работи по Директиви 2008/118[20] и 2020/262 е видно, че поради липсата на хармонизация на акцизните ставки режимът на *придобиване от частно лице* е един от основните източници на загриженост за държавите членки, по-специално за тези, които прилагат акцизни ставки, по-високи от приложимите в съседните държави членки[21].

37. В предложението си от 2008 г. Комисията предлага да въведе редица важни изменения в режима на *придобиване от частно лице*[22]. По-конкретно, въпреки желанието на някои държави членки да се възприеме стеснително тълкуване на принципа на свободно движение на стоки, придобити от частни лица[23], тя предлага всички акцизни стоки да могат да бъдат изпращани от едно частно лице на друго без каквото и да е плащане, пряко или непряко. Ето защо от това предложение е видно, че Комисията е била склонна да приеме, че понятието „собствено ползване“ следва да се разбира в смисъл, че обхваща придобиванията, извършени от частно лице с цел безвъзмездно предаване на трето лице. Освен това Комисията предлага възможността акцизните стоки, различни от тютюневи изделия, да могат да се придобиват от частно лице за сметка на друго частно лице. Тя предлага също да се премахне възможността държавите членки да прилагат примерни равнища. Следва да се отбележи, че нито едно от тези предложения за изменение на режима на придобиване от частни лица не е възприето от законодателя в Директива 2008/118. Следователно предвид желанието на някои държави членки да се възприеме стриктно тълкуване на този режим е възможно законодателят да не е искал да подкрепи подхода на Комисията безвъзмездното предаване на продукти между частни лица да бъде обхванато от понятието „собствено ползване“.

[18] Предложение за директива на Съвета относно общия режим за продукти, подлежащи на облагане с акциз, и държането и движението на такива продукти (COM(90) 431 окончателен (ОВ C 322, 1990 г. стр. 1).

[19] Вж. в този смисъл Доклад на Комисията до Европейския парламент, Съвета и Европейския икономически и социален комитет от 2 април 2004 г. относно прилагането на членове 7—10 от Директива 92/12/ЕИО (COM(2004) 227 окончателен), към който е приложено предложение за изменение на Директива 92/12 (наричан по-нататък „докладът на Комисията от 2004 г.“), и по-специално точка 3.4.2.

[20] Що се отнася до движението на акцизни стоки след освобождаването за потребление, Предложението за директива относно общия режим на облагане с акциз от 26 февруари 2008 г. (COM(2008) 78 окончателен/2) (наричано по-нататък „предложението на Комисията от 2008 г.“), по-специално стр. 11, препраща към доклада на Комисията от 2004 г., посочен в бележка под линия 19 от настоящото заключение.

[21] За процедурата, довела до приемането на Директива 2008/118, вж. по-специално Доклад на Комисията от 2004 г., точка 3.4.1.3. За процедурата, довела до приемането на Директива 2020/262, вж. по-специално Генерален секретариат на Съвета, Документ FISC 161, ECOFIN 279, IA 92 от 8 март 2019 г., точки 6—8.

[22] Предложение на Комисията от 2008 г., по-специално стр. 33.

[23] Доклад на Комисията от 2004 г., по-специално т. 3.4.2 озаглавена „Движение с нетърговска цел, посочено в точка 3.4.1.2“.

38. За режима на *придобиване от частно лице* при процедурата по приемане на Директива 2020/262 Комисията се ограничава до чисто редакционни изменения [24], повечето от които са възприети от законодателя. Може да се отбележи, че в рамките на процедурата, довела до приемането на Директива 2020/262, Комисията е избрала позиция в разрез с предложението си от 2008 г., защото е приела, че понятието „собствено ползване“ се отнася само до личното потребление от купувача, като така е изключила подаръците за други лица [25]. Така, макар позицията на Комисията да се е променила във времето, изглежда позицията на законодателя по отношение на режима на *придобиване от частно лице* е останала същата, понеже той не е изменян по същество след Директива 92/12.

– *Телеологично тълкуване*

39. Директиви 2008/118 и 2020/262 целят да установят хармонизиран общ режим по отношение на акциза, за да се гарантира свободното движение на съответните стоки, а оттам и правилното функциониране на вътрешния пазар [26]. Що се отнася до режима на придобиване от частни лица, от съображение 27 от Директива 2008/118 и съображение 40 от Директива 2020/262 е видно, че целта му е прилагането на ръководния принцип на вътрешния пазар. В тази насока следва да се припомни, че както е видно от точка 35 от настоящото заключение, този режим е въведен от законодателя в Директива 92/12 поради липсата на ефективна хармонизация на акцизните ставки, за да може движението на акцизните стоки да бъде обусловено от спазването на трите условия, залегнали в член 8 от посочената директива и възпроизведени в член 32, параграф 1 от Директиви 2008/118 и 2020/262.

40. Колкото до Директива 2008/118 от съдебната практика е видно, че сред преследваните с тази директива цели са борбата с данъчните измами, избягването на данъци и евентуалните злоупотреби [27]. Такава е и една от целите, преследвани с Директива 2020/262, още повече че от съображение 41 от нея е видно, че поради продължаващите понякога значителни разлики между прилаганите от държавите членки равнища на акциза, с който се облагат по-специално тютюневите изделия, държавите членки трябва да могат да ограничават рисковете, които улесняват данъчните измами, избягването на данъци или данъчните злоупотреби и застрашават или подкопават обществения ред или защитата на човешкото здраве и живот.

[24] Предложение за директива на Съвета за определяне на общия режим на облагане с акциз от 25 май 2018 г. (COM(2018) 346 final), стр. 50 и 51.

[25] Тази позиция на Комисията се съдържа в изявление, приложено към протокола от заседанието на Съвета от 10 декември 2019 г. В тази насока може да се припомни, че съгласно съдебната практика декларациите, формулирани в хода на подготвителна дейност, довела до приемането на директива, не могат да послужат за тълкуването на тази директива, когато в текста на разглежданата разпоредба няма позоваване на съдържанието на декларациите и поради това те са лишени от правно значение (вж. в този смисъл решение от 17 декември 2020 г., WEG Tevesstraße (C-449/19, EU:C:2020:1038, т. 44).

[26] Вж. в този смисъл и по аналогия решение от 13 януари 2022 г., MONO (C-326/20, EU:C:2022:7, т. 28).

[27] Вж. в този смисъл решения от 29 юни 2017 г., Комисия/Португалия (C-126/15, EU:C:2017:504, т. 59), от 10 юни 2021 г., Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Невинно лице) (C-279/19, EU:C:2021:473, т. 31), и от 9 юни 2022 г., ИМПИРИЪЛ ТАБАКО БЪЛГАРИЯ (C-55/21, EU:C:2022:459, т. 55).

41. Що се отнася по-конкретно до тютюневите изделия, член 1, параграф 1, буква в) от Директиви 2008/118 и 2020/262 препраща към изделията от обработен тютюн, обхванати от Директива 2011/64[28]. От съображение 2 от тази директива обаче е видно, че данъчното законодателство на Съюза по отношение на тютюневите изделия гарантира правилното функциониране на вътрешния пазар и в същото време високото равнище на закрила на човешкото здраве, както е предвидено в член 168 ДФЕС. Ето защо считам, че доколкото Директиви 2008/118 и 2020/262 се отнасят до тютюневите изделия, те трябва да се считат за част от данъчното законодателство, приложимо към тютюна.

42. Поради това понятието „собствено ползване“ трябва да се тълкува в светлината на целите за борба с данъчните измами, избягването на данъци и евентуалните злоупотреби, както и на защитата на човешкото здраве.

43. На първо място, разширително тълкуване на понятието „собствено ползване“, което би позволило на частно лице да придобие тютюневи изделия в държава членка, прилагаща ниски акцизни ставки върху тези изделия (държава членка на придобиване), с цел след това да ги предаде безвъзмездно на трето лице, пребиваващо в друга държава членка, която прилага по-високи акцизни ставки (държава членка на получаване), е в състояние да насърчи избягването на данъци и данъчните практики, представляващи измами или злоупотреби.

44. В това отношение следва да се припомни, че според Съда пазарът на цигари е особено благоприятен за развитието на незаконна търговия[29]. Всъщност възможността режимът, предвиден в член 32, параграф 1 от Директиви 2008/118 и 2020/262, да се ползва само въз основа на твърдението на придобилото тютюневите изделия частно лице, че тези изделия са предназначени за безвъзмездно предаване на трето лице в държавата членка на получаване, носи риск не само от избягване на данъци или измамни данъчни практики, но и от данъчни злоупотреби.

45. От една страна, по-специално при предаване на тютюневи изделия от частно лице в полза на трето лице, което не е негов(а) съпруг(а) или член на семейството му на негова издръжка, има значителен риск това предаване да се извърши срещу пряко или непряко заплащане. Както отбелязва в становището си германското правителство, предвид значителните обеми тютюн, придвижвани от частни лица от държави членки на придобиване, прилагащи нисък акциз, към държави членки на получаване, които прилагат по-висок акциз[30], националните органи не са в състояние да контролират финансовите потоци между купувачите и получателите на тютюневите изделия. Придобиването от частно лице на тютюневи изделия в една държава членка, за които в друга държава членка се извършва пряко или непряко плащане от страна на третото лице, на което са предадени посочените изделия, обаче нарушава условията, залегнали в член 32, параграф 1 от Директиви 2008/118 и 2020/262, независимо от предаденото количество тютюневи

[28] Член 1, параграф 1, буква в) от Директива 2008/118 препраща към Директива 95/59/ЕО от 27 ноември 1995 година относно данъците, различни от данъка върху оборота, които оказват влияние върху потреблението на тютюневи изделия (ОВ L 291, 1995 г., стр. 40; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 2, стр. 5), Директива 92/79/ЕИО на Съвета от 19 октомври 1992 година за сближаване на данъците върху цигарите (ОВ L 316, 1992 г., стр. 8; Специално издание на български език, 2007 г., глава 3, том 11, стр. 180) и Директива 92/80/ЕИО на Съвета от 19 октомври 1992 година за сближаване на данъците върху обработения тютюн, непредназначен за цигари (ОВ L 316, 1992 г., стр. 10; Специално издание на български език, 2007 г., глава 3, том 11, стр. 182), които съгласно член 21, първа алинея от Директива 2011/64 са отменени с последната. Член 21, втора алинея от Директива 2011/64 уточнява, че позоваванията на отменената директива се считат за позовавания на Директива 2011/64.

[29] Решение от 13 декември 2007 г., BATIG (C-374/06, EU:C:2007:788, т. 34 и цитираната съдебна практика).

[30] Вж. точка 47 от настоящото заключение.

изделия. Всъщност такава практика, която може да се приравни на придобиване от частно лице на тютюневи изделия „за сметка“ на друго частно лице, нарушава, от една страна, изискването за придобиване за „собствено ползване“ и от друга, изискването за транспортиране от самото това лице. Следователно такава практика представлява избягване на данъци или данъчна измама.

46. От друга страна, несъмнено може с основание да се предположи, че предаването на тютюневи изделия от частно лице на неговия/ата съпруг/а или на член на семейството му на негова издръжка, може да е безвъзмездно. Ако обаче се приеме, че нуждите на съпруга/та на частното лице и на членовете на неговото семейство на негова издръжка попадат в обхвата на понятието „собствено ползване“ от това частно лице, това би довело до значителен риск от данъчни злоупотреби. Всъщност частно лице би могло да се позове на такова тълкуване, за да обоснове правото на придвижване от една държава членка към друга на количества цигари, които значително надвишават примерните равнища, залегнали в член 32, параграф 3 от Директиви 2008/118 и 2020/262. Този риск от данъчни злоупотреби е още по-голям, тъй като за посочените по-горе примерни равнища няма никакво времево ограничение. Така едно и също частно лице, което има съпруг/а и двама преки низходящи родственика на издръжка, би могло за период от няколко дни да придвижи от една държава членка към друга не по-малко от 3 200 цигари за „собствено ползване“ [31]. В такъв случай, ако се предположи, че придобилото цигарите частно лице е пушач, то би могло да придобие не по-малко от 2 400 цигари в държавата членка на придобиване с цел действителното им използване от трети лица в държавата членка на получаване. С оглед на количеството тютюн, придвижен от една държава членка към друга, такава практика би представлявала злоупотреба. Освен това, като се има предвид, че националните органи не могат да проверят дали предаването в полза на съпруга/та на частното лице или на член от семейството му на негова издръжка, наистина е безвъзмездно, не може да се изключи рискът от данъчна измама.

47. В допълнение, за частните лица, които използват предвидения в член 32, параграф 1 от Директиви 2008/118 и 2020/262 режим, не са предвидени никакви конкретни формалности при използването му. В неотдавнашно проучване, изготвено за Европейската комисия, по-конкретно поради малката вероятност частните лица да бъдат проверявани по време на пътуванията си, бе констатирана злоупотреба с посочения режим, по-специално с оглед на количествата тютюн, придвижвани от частни лица от държави членки на придобиване, които прилагат нисък акциз, към държави членки на получаване, прилагащи по-висок акциз [32]. Въпреки че прогнозните стойности по принцип са неточни, някои числа от това проучване заслужават да бъдат отбелязани [33]. Например в Германия покупките, направени от частни лица в други държави членки, са оценени през 2023 г. на 10,5 милиарда цигари и 4 000 тона фино нарязан тютюн, което би представлявало около 15,9 % от вътрешното потребление на цигари и около 16 % от вътрешното потребление на фино нарязан тютюн, което е предполагало загуби на приходи от акцизи и данък върху добавената стойност

[31] Например през първия ден то би могло да се позове на чисто лична употреба, за да обоснове придвижването на 800 цигари. На следващия ден би могло да се позове на нуждите на съпруга/та си, за да придвижи допълнително количество от 800 цигари, няколко дни след това — още 800 цигари за първо дете на издръжка и след още няколко дни — отново 800 цигари, този път за нуждите на второто му дете на издръжка.

[32] Европейска комисия, генерална дирекция „Данъчно облагане и митнически съюз“, *Проучване на анализа на въздействието на прегледа на правилата за данъчно облагане на тютюна*: актуализация с последните пазарни и нормативни промени: окончателен доклад. том 1, юни 2025 г., по-специално стр. 20 и 21.

[33] Европейска комисия, генерална дирекция „Данъчно облагане и митнически съюз“, *Проучване на анализа на въздействието на прегледа на правилата за данъчно облагане на тютюна*: актуализация с последните пазарни и нормативни промени: окончателен доклад, том 2, юни 2025 г., по-специално стр. 44—49. Важно е да се подчертае, че оценките в том 2 от това изследване потвърждават тенденция, вече наблюдавана в други изследвания, цитирани на стр. 22—26 от същия том.

(ДДС) в размер на около 2,8 милиарда евро. Сред останалите държави членки оценката за Франция е, че през 2023 г. — с около 23,4 % от вътрешното потребление на цигари и около 65 % от вътрешното потребление на фино нарязан тютюн, дължащо се на покупки, извършени от частни лица в други държави членки — тя е претърпяла загуби на приходи от акциз и ДДС в размер на близо 4,5 милиарда евро. Освен това през същата година потоците от цигари от други държави членки в дела на вътрешното потребление се оценяват на около 28,6 % за Финландия, на около 24,8 % за Нидерландия, на около 23,5 % за Дания и на около 22,7 % за Ирландия, което също предполага значителни загуби на приходи за тези държави членки.

48. Следователно с оглед на целта за борба с избягването на данъци и данъчните практики, представляващи злоупотреба или измама, според мен понятието „собствено ползване“ не може да включва придобиване на тютюневи изделия в държава членка от частно лице с цел да ги предаде безвъзмездно на трето лице, независимо от количеството придобит тютюн.

49. На второ място, следва да се припомни, че съгласно съдебната практика целта за защита на здравето има по-голямо значение от икономическите интереси, като значимостта на тази цел може да обоснове негативни икономически последици дори в големи мащаби [34]. Досежно рисковете за човешкото здраве, произтичащи от употребата на тютюн, Съдът вече е постановил, че излагането на въздействието на тютюневия дим е свързано с многобройни случаи на смърт, заболявания и увреждане [35]. Освен това, що се отнася тютюневите изделия, Съдът приема, че данъчното законодателство е важен и ефикасен инструмент за борба с употребата на тези изделия, а следователно — и за опазване на общественото здраве [36].

50. Разширително тълкуване на понятието „собствено ползване“, което би надхвърлило строго личната употреба на тютюневи изделия от частното лице, което ги е придобило в държава членка на придобиване, прилагаща ниски акцизни ставки, и ги е транспортирало до държава членка на получаване, която прилага по-високи акцизни ставки, всъщност представлява значителен риск за ефективността на данъчната политика относно тютюневите изделия на държавата членка на получаване, а оттам и за нейната политика на опазване на общественото здраве.

51. По-специално, когато частно лице редовно пътува до държава членка на придобиване, прилагаща ниски акцизни ставки върху тютюневите изделия, и редовно купува там такива изделия в количества, по-малки от примерните равнища, не строго за лична употреба, а например за неговият/неговата съпруг(а), работещ(а) и живеещ(а) с него в държава членка, която прилага по-високи акцизни ставки, безвъзмездното предаване на тези изделия на неговия/неговата съпруг(а) води до обезсилване на ефекта на данъчната политика на държавата членка на получаване. При такава практика цените на тютюна в държавата членка на получаване не могат да са стимул за съпруга(та) на частното лице, използващ(а) редовно изделията с произход от държавата членка на придобиване, да намали или да преустанови употребата на тези изделия.

[34] Вж. в този смисъл решение от 24 февруари 2022 г., Agenzia delle dogane e dei monopoli и Ministero dell'Economia e delle Finanze (C-452/20, EU:C:2022:111, т. 50 и цитираната съдебна практика).

[35] Вж. в този смисъл решение от 4 май 2016 г., Philip Morris Brands и др. (C-547/14, EU:C:2016:325, т. 152).

[36] Вж. в този смисъл решения от 5 октомври 2006 г., Valeško (C-140/05, EU:C:2006:647, т. 58), и от 29 юни 2017 г., Комисия/Португалия (C-126/15, EU:C:2017:504, т. 67).

52. Следователно с оглед на целта за опазване на човешкото здраве понятието „собствено ползване“ не може да се тълкува в смисъл, че обхваща придобиване на тютюневи изделия в държава членка от частно лице с цел безвъзмездното им предаване на трето лице, независимо от количеството, предназначено за предаване.

53. От гореизложеното следва, че понятието „собствено ползване“ трябва да се тълкува в смисъл, че това ползване се свежда до придобиването на тютюневи изделия строго за лична употреба от купувача, тъй като посочените изделия не могат да се предават на трето лице, независимо от количеството тютюневи изделия, предназначени за предаване.

54. Вярно е, както отбелязва запитващата юрисдикция, че в делото, по което е постановено решение Hauptzollamt B (Хайвер от есетрови риби)[37], Съдът е приел, че понятието „лично или домашно имущество“ по смисъла на член 2, буква й) от Регламент № 338/97[38] обхваща стоките, предназначени за подарък на трето лице, стига да няма данни за наличие на търговска цел. Сред целите на тази правна уредба обаче не са нито борбата с данъчните измами, избягването на данъци и евентуалните злоупотреби, нито опазването на човешкото здраве, преследвани с Директиви 2008/118 и 2020/262.

55. Следователно, когато при извършването на проверка от националните органи частно лице декларира, че е придобило тютюневи изделия в една държава членка с цел да ги предаде безвъзмездно на трето лице в друга държава членка, това признание на частното лице, че независимо от количеството придобитите изделия не са предназначени строго за лична употреба, е достатъчно посочените органи да откажат да приложат член 32, параграф 1 от Директиви 2008/118 и 2020/262.

56. Съгласно действащото законодателство тълкуването на понятието „собствено ползване“ по смисъла на член 32, параграф 1 от Директиви 2008/118 и 2020/262 следва да се прилага и към алкохолните напитки, посочени в член 1, параграф 1, буква б) от тези директиви. Както отбелязва шведското правителство в становището си, вярно е, че това тълкуване на понятието „собствено ползване“ изключва възможността частно лице да подари бутилки алкохол, придобити в държава членка, различна от тази, в която е планирано те да бъдат подарени, ако не използва *режима на дистанционна продажба* или процедурата, предвидена за *режима на доставка за търговски цели* на Директива 2020/262. В тази насока обаче е достатъчно да се отбележи, че дори член 32, параграф 1 от Директива 2020/262 да съдържа празнота в това отношение, законодателят на Съюза е този, който е длъжен евентуално да отстрани тази празнота, като приеме необходимите мерки за изменение на тази разпоредба, с което да предвиди изрично възможността за използване на режима на *придобиване от частно лице* за подаряване на бутилки вино.

[37] Решение от 12 май 2021 г., Hauptzollamt B (Хайвер от есетрови риби) (C-87/20, EU:C:2021:382, т. 37).

[38] Регламент (ЕО) № 338/97 на Съвета от 9 декември 1996 година относно защитата на видовете от дивата флора и фауна чрез регулиране на търговията с тях (ОВ L 61, 1997 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 15, том 3, стр. 239).

Това изглежда възможно, като се има предвид, че по-специално с оглед на последиците за човешкото здраве законодателството на Съюза относно алкохолните напитки е по-малко строго от приложимото за тютюневите изделия [39].

57. С оглед на изложеното дотук на първия въпрос следва да се отговори, че член 32, параграф 1 от Директиви 2008/118 и 2020/262 допуска национална правна уредба, съгласно която понятието „собствено ползване“ не обхваща придобиването на тютюневи изделия от частно лице в една държава членка с цел да ги предаде безвъзмездно на трето лице в друга държава членка, независимо от количеството на посочените изделия, предназначени да бъдат предадени.

По втория въпрос

58. Предвид отговора, който предлагам да се даде на първия въпрос, според мен не следва да се дава отговор на втория въпрос.

Заключение

59. С оглед на изложеното дотук предлагам на Общия съд да отговори на преюдициалните въпроси, поставени от Finanzgericht Berlin-Brandenburg (Финансов съд Берлин-Бранденбург, Германия), по следния начин:

„1) Член 32, параграф 1 от Директива 2008/118/ЕО на Съвета от 16 декември 2008 година относно общия режим на облагане с акциз и за отмяна на Директива 92/12/ЕИО и член 32, параграф 1 от Директива (ЕС) 2020/262 на Съвета от 19 декември 2019 година за определяне на общия режим на облагане с акциз

трябва да се тълкуват в смисъл, че

допускат национална правна уредба, съгласно която понятието „собствено ползване“ не обхваща придобиването на изделия от обработен тютюн от частно лице в една държава членка с цел да ги предаде безвъзмездно на трето лице в друга държава членка, независимо от количеството на посочените изделия, предназначени да бъдат предадени.

2) Не следва да се дава отговор на втория преюдициален въпрос“.

M. Brkan

Представено в открито съдебно заседание в Люксембург на 4 февруари 2026 година.

[39] Директива 92/83/ЕИО на Съвета от 19 октомври 1992 година за хармонизиране на структурата на акцизите върху алкохола и алкохолните напитки (ОВ L 316, 1992 г., стр. 21; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 152) и Директива 92/84/ЕИО на Съвета от 19 октомври 1992 година относно сближаването на акцизните ставки на алкохола и алкохолните напитки (ОВ L 316, 1992 г., стр. 29; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 159), изглежда, не преследват изрично целта за опазване на човешкото здраве. Доказателство за не толкова строгия характер на законодателството относно алкохолните напитки се съдържа по-специално в Директива 2010/13/ЕС на Съвета от 10 март 2010 година за координирането на някои разпоредби, установени в закони, подзаконови и административни актове на държавите членки, отнасящи се до предоставянето на аудио-визуални медийни услуги (Директива за аудио-визуалните медийни услуги) (ОВ L 95, 2010 г., стр. 1). Всъщност, докато член 9, параграф 1, буква г) от тази директива забранява всички форми на аудио-визуални търговски съобщения за цигари и други тютюневи изделия, съгласно член 9, параграф 1, буква д) от нея такива съобщения за алкохолни напитки не трябва да бъдат насочени специално към непълнолетните лица и не могат да насърчават прекомерната употреба на такива напитки.

Подписи